Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 30473 du rôle
Inscrit le 27 avril 2012

Audience publique du 20 novembre 2013

Recours formé par
Monsieur ..., …
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'établissement en commun de revenus

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30473 du rôle et déposée le 27 avril 2012 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 février 2012 portant rejet d'une réclamation introduit le 21 décembre 2009 contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2005 et le bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2005, tous les deux émis le 14 juillet 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif 10 octobre 2012 par Monsieur ... et son épouse, Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

La copropriété ...-... et Co, ci-après dénommée « la copropriété », déposa la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de l'année 2005 en date du 27 février 2009.

Par courrier du 23 octobre 2009 du bureau d'imposition ..., la copropriété se vit informer que celui-ci envisageait de s'écarter sur un point de la déclaration fiscale remise et l'invita à lui faire parvenir ses objections pour le 13 novembre 2009 au plus tard. Le bureau d'imposition ... donna à cet égard à considérer que la plus-value dégagée de la vente d'un immeuble sis à ... serait à qualifier de bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR ».

Par courrier du 10 novembre 2009, la copropriété fit parvenir au bureau d'imposition ses observations.

Le 25 novembre 2009, le bureau d'imposition ... émit à l'égard de la copropriété le bulletin d'établissement en commun des revenus de l'année 2005.

Par écrit introduit le 21 décembre 2009, la copropriété introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin d'établissement en commun des revenus de l'année 2005.

Par décision du 7 février 2012, le directeur rejeta la réclamation précitée de la copropriété comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Nach Einsicht der am 21. Dezember 2009 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Herren ... und ... den Feststellungsbescheid von Einkünften aus gemeinsamen Unternehmen und Gemeinschaften des Jahres 2005 der „COPROPRIETE ... ...", mit Sitz in L-..., ergangen am 25. November 2009, anfechten ;*

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO) ;

Nach Einsicht des § 239 AO ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass die Reklamantin sich beschwert fühlt, weil das Steueramt ihre Tätigkeit ais Gewerbebetrieb bezeichnet hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind ;

In Erwägung, dass der strittige Gewinn gemeinsam in einer gesonderten Feststellung in Anwendung von § 215, Absatz 2 AO vom zuständigen Steueramt aufgestellt wurde ;

dass das Steueramt mit dieser Feststellung auch, auf Grund von § 216, Absatz 1 Ziffer 1 AO, über die Art des Gegenstandes, im vorliegenden Fall eines gewerblichen Betriebs, entschieden hat ;

In Erwägung, dass die Reklamantin sich über die Einordnung der Einkünfte als Gewinn aus Gewerbebetrieb beschwert fühlt ;

In Erwägung, dass laut § 11 bis des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) die Reklamantin so zu behandeln ist, als ob sie keine von ihren Gesellschaftern verschiedene Rechtspersönlichkeit hätte ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin eine Immobilie die sie am 24. Februar 2005 gekauft hat, am 12. Juli 2005 wieder veräussert hat ;

In Erwägung, dass diese Immobilie im notariellen Verkaufsakt folgendermassen beschrieben wird: „une maison d'habitation détruite par un incendie, sise à L-... ..., ..., inscrite au cadastre de la commune de ..., section A de ..., sous le numéro cadastral ..., au lieu dit „..., comme place, avec une contenance de 00,28 are" ;

In Erwägung zudem, dass die Immobilie mit dem Willen erstanden worden war, wieder verkauft zu werden und demnach von Anfang an als Handelsware angesehen wurde ;

In Erwägung, dass die Gemeinschaft sich folgendermassen zusammensetzt: „... S.A." mit 2/4 und den Herren ... und ... mit jeweils 1/4 der Beteiligung ;

In Erwägung, dass nach den Bestimmungen von Artikel 162, Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) die Einkünfte aus sämtlichen Tätigkeiten der Organismen mit kollektivem Charakter, die in Artikel 159 Absatz 1 Buchstabe A Ziffern 1 und 2 L.I.R. aufgeführt sind, stets als Gewinn aus Gewerbebetrieb gelten ;

In Erwägung, dass somit zu klären bleibt, inwieweit die Einkünfte der beiden anderen beteiligten natürlichen Personen als Gewinn aus Gewerbebetrieb einzustufen sind ;

In Erwägung, dass es im allgemeinen bei der Einschätzung einer Miteigentümergemeinschaft nicht genügt, nur eine Operation zu betrachten, um Rückschlüsse zu ziehen, ob hier privates Eigentum verwaltet oder ob ein gewerblicher Handel betrieben wird ; dass vielmehr bei jedem einzelnen Miteigentümer zu prüfen ist, inwieweit eine private oder geschäftliche Initiative vorliegt ;

Dass zum Beispiel ein Miteigentümer lediglich an dem Verkauf einer Immobilie beteiligt sein kann, während ein anderer geschäftsmäßig Immobilien kauft und verkauft ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 14 Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) jede selbständige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder ais Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch ais Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist, als Gewerbebetrieb gilt ;

In Erwägung, dass es im vorliegenden Fall unstrittig ist, dass es sich weder um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch um die eines freien Berufes handelt ;

In Erwägung, dass es also in diesem Fall, bei der Beurteilung der Einkunftsart, darauf ankommt, dass die vier in Artikel 14, Ziffer 1 LIR aufgeführten positiven Merkmale gleichzeitig erfüllt sind ;

In Erwägung, dass bezüglich des Kriteriums der Selbständigkeit kein Zweifel daran besteht, dass An- und Verkauf der Immobilien auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung der Rechtsmittelführer stattgefunden haben und nicht aus einem etwaigen Dienstverhältnis resultieren ;

Dass die Aktivitäten der Miteigentümer ebenso auf der Absicht beruhen, einen Gewinn zu erzielen ;

Dass auch dann von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden kann, wenn eine private Vermögensverwaltung in der Form Gestalt annimmt, dass sie in den Augen von Dritten den Charakter eines Gewerbebetriebs aufweist (doc. part. 571[4] , Seite 19) ;

Dass also zur Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung das wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen eine entscheidende Rolle spielt, da das Kriterium der Nachhaltigkeit bei einem umfangreichen Vermögen zwangsläufig gegeben ist und von daher nur von relativer Bedeutung ist ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit auch nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht, die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. part. 571' , Seite 18), und der regelmäßige Ankauf von Bauland mit der Absicht dieses gewinnbringend weiterzuverkaufen als solche anzusehen ist ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer ... und ... angeben, sie hätten folgende Immobilien erstanden:

24.03.2005 Acker und Wald in ...,
16.10.2005 Wiese, Wald in ...,
09.02.2007 Garten, ... Acker, Wald, ..., 20,09 Ar,
06.12.2007 Acker, ..., 104,60 Ar,
24.10.2008 Obstgarten, ..., 19,90 Ar,

In Erwägung, dass die verschiedenen notariellen Immobilienkaufakte eine Wiederverkaufsabsichtserklärung enthalten ; dass die Immobilien mithin gekauft wurden, um damit, bei sich bietender Gelegenheit, Handel zu treiben ;

In Erwägung mithin, dass der Ankauf der Grundstücke nicht stattgefunden hat um aus ihnen Frucht zu ziehen, in Form von Miet- oder Pachteinnahmen währenddessen die (Grund)-Substanz erhalten bleibt ; dass in diesem Fall jedoch von vorneherein die Aktivitäten der Gemeinschaft nicht darauf ausgelegt waren, die einzelnen Anschaffungen im Privatvermögen zu halten aber um sie mit Gewinn zu veräußern ;

In Erwägung zudem, dass die Rechtsmittelführer neben diesem gemeinsamen Unternehmen auch auf eigene Rechnung (siehe dazu Entscheidung C 16225) und auch noch in verschiedenen anderen Miteigentumsunternehmungen andere Immobilien zum Wiederverkauf erstanden haben; dass nachstehende Auflistung einen Auszug von verschiedenen Miteigentumsunternehmungen aufzeigt, ohne jedoch vollständig zu sein ;

IMMEUBLE NON BATI / INDIVISION: SOC ... SARL CO PARTS: 1/6 REP: ME AGRICOLE INDIVISION: ... .PARTS: 1/3 REP: 2002 BI: ET AGRICOLE INDIVISION: ... ... PARTS: 1/2 REP: 2004 BI: EN
IMMEUBLE NON BATI INDIVISION: ... ...: 1/2 REP: 2004
AGRICOLE INDIVISION: ... ...PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: CA
AGRICOLE INDIVISION: ...-... .... PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: L7
AGRICOLE INDIVISION: ... ... PARTS: 1/3 REP: 2006 BI: WI IMMEUBLE NON BATI INDIVISION: ... S.A. ET ... PARTS: 1/2 REP: 2011 BI: ET

Dass die vorstehende Auflistung deutlich macht, dass die Reklamanten Immobilien im „Sinne des Weiterverkaufs", wie in den verschiedenen notariellen Verkaufsakten vermerkt, gekauft haben, nicht nur in dieser Gemeinschaft, sondern gleichfalls in anderen Miteigentümergemeinschaften mit wechselnden Partnern oder in eigenem Namen ;

In Erwägung, dass Herr ... zum jetzigen Zeitpunkt folgende Immobilien besitzt, und die mit C gekennzeichneten Grundstücke Teil einer Gemeinschaft bilden

[…]

In Erwägung, dass eine Auflistung sämtlicher Miteigentümergemeinschaften an denen die Gesellschafter beteiligt sind oder waren, keine neuen Einsichten oder Aspekte zu diesem Fall beleuchten kann ;

In Erwägung, dass auch nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Anschaffung einer Immobilie als gewerbliche Tätigkeit betrachtet werden kann, selbst wenn ursprünglich eine Vermietung oder Verpachtung vorgesehen war wenn deren Verkauf unter Bedingungen vonstatten geht, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige in Wirklichkeit Handel damit getrieben oder dass die Grenzen einer normalen privaten Vermögensverwaltung überschritten werden ;

In Erwägung außerdem, dass der Begriff der „privaten Vermögensverwaltung" keine gesetzliche Definitionsgrundlage hat ; dass er jedoch umschrieben wird mit zwei Beispielen in Paragraph 7 (4) der Ordonanz vom 16. Dezember 1941 in Ausführung der Paragraphen 17 bis 19 des geänderten Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934: "Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird" ;

In Erwägung, allgemein, dass private Vermögensverwaltung so lange vorliegt, wie An-und Verkauf von Immobilien sich lediglich als einfacher Zusatz zu der Ertragsnutzung des privaten Immobilienvermögens ergibt, der jedoch in seiner Substanz erhalten bleibt; dass die Grenzen dieser privaten Vermögensverwaltung jedoch überschritten werden, wenn ein Steuerpflichtiger das Immobilienvermögen dermaßen ausbeutet indem er grolle Teile davon umschichtet, zum Beispiel dadurch dass er Immobilien kauft, um sie wieder zu verkaufen; dass das Verwaltungsgericht von und zu Luxemburg, in einem Urteil Nr. 27547 vom 19. Oktober 2011 unter anderem folgendes festgehalten hat : « que d'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités de construction et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée; qu'au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion du patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« Umschichtung ») d'éléments substantiels de sa fortune tel que l'acquisition d'immeubles destinés à la vente » ;

In Erwägung, dass der Gesetzgeber sich nicht über den Begriff „normale private Vermögensverwaltung" geäußert hat; dass mithin diese Beurteilung im einzelnen Fall nach den Besonderheiten der jeweiligen Steuerpflichtigen zu treffen bleibt ;

In Erwägung, dass in diesem Fall die Handlungen der Miteigentümer sowohl innerhalb wie außerhalb der Gemeinschaft zeigen, dass die Grenzen einer normalen privaten Vermögensverwaltung überschritten wurden indem die verschiedenen Gesellschafter die eingekauften Immobilien nicht als Vermögensanlage betrachteten um ihnen einen Ertrag in Form von Verpachtung oder Vermietung zu erhalten, aber von vorneherein beabsichtigten, die Immobilien mit Gewinn zu verkaufen ;

In Erwägung, dass sich aus all diesem ergibt, dass der Verkauf von Immobilien im Streitfall als gewerbliche Handlung anzusehen ist ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde ;

AUS DIESEN GRüNDEN

ENTSCHEIDET

die Anfechtung ist zulässig,

sie wird als unbegründet zurückgewiesen. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 avril 012, inscrit sous le numéro 30474 du rôle, Monsieur ... a introduit un recours, dont la nature n'est pas autrement spécifiée, contre la décision directoriale précitée du 7 février 2012.

Quant à la compétence du tribunal administratif pour connaître du présent recours, force est de prime abord de retenir que lorsque le contribuable n'a pas spécifié la nature du recours contentieux introduit contre une décision directoriale se prononçant sur le bien-fondé d'une réclamation introduite contre un bulletin d'impôt, en l'occurrence le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin d'impôt commercial communal, il y a lieu d'admettre que a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1.la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal. Le recours sous analyse est dès lors à qualifier de recours en réformation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Force est de prime abord au tribunal de délimiter la portée du recours sous analyse et son contrôle afférent. En effet, si la réclamation contre le bulletin litigieux à été introduite au nom de la copropriété, le recours contentieux ne fut introduit qu'au nom de Monsieur ..., de sorte que l'analyse du tribunal se limite à la question de savoir si, dans le chef de ce dernier, la plus-value dégagée par la vente de l'immeuble sis à ... est susceptible d'être qualifiée de bénéfice commercial.

A l'appui de son recours le demandeur expose qu'il aurait eu l'intention d'acheter l'immeuble litigieux aux enchères ensemble avec Monsieur ... afin de rénover la bâtisse et de la loué, mais qu'il se serait avéré qu'une entreprise de constructions aurait eu le même projet, de sorte qu'ils auraient décidé d'acheter l'immeuble ensemble avec cette dernière. Or, ils n'auraient pas pu trouver un accord sur la manière de rénover la bâtisse, de sorte qu'ils n'auraient pas eu d'autre choix que de revendre l'immeuble.

Le demandeur relate encore avoir acheté un premier terrain à ... lors d'une vente aux enchères en 1986, pour y construire des garages qu'ils auraient donnés en location. Ensuite, ils auraient acheté des bois et labour afin de s'adonner à la viticulture. Avec un partenaire il

aurait commencé à élevé la race bovine « Highland », sur des terrains sis à ..., activité qu'il exercerait jusqu'à aujourd'hui.

Il fait valoir que tous achats de terrains auraient eu pour but la gestion de son patrimoine privé, de s'adonner à l'agriculture et la sylviculture respectivement de donner les immeubles en location. Les revenus provenant de ces activités auraient déclarés lors des années d'imposition de 1995 à 2004. Il conteste encore l'affirmation du directeur qu'une grande partie des immeubles acquis dans les années '90 auraient entretemps étaient aliénés, au contraire entre 1995 et 2011 uniquement 3,28% des immeubles auraient été aliénés. Par ailleurs, des haies et des terrains vagues, qui ne se serait pas prêter à l'agriculture, auraient été acquis afin d'en dégager de la biomasse respectivement du biocarburant.

Quant à la clause de revente inscrite dans certains acte de vente, le demandeur donnent à considérer qu'elle y aurait été intégrée pour prévenir un éventuel désaccord entre les différents intervenants et de bénéficier dans ce cas du remboursement des droits d'enregistrement, de sorte qu'une telle clause ne documenterait pas forcément l'existence de l'intention de revendre le bien immobilier.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Aux termes de l'article 14, alinéa 1er LIR, est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Il résulte de cette disposition qu'une activité consistant en des transactions immobilières ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si les quatre critères y énoncés, à savoir celui de l'indépendance, celui du but de lucre, celui de la permanence et celui de la participation à la vie économique générale se trouvent simultanément réunis.

Concernant plus particulièrement la distinction de l'activité commerciale par rapport à la simple administration du patrimoine privé, dans le contexte spécifique des transactions immobilières, il y a lieu de relever que si la notion de gestion du patrimoine privé (« *Vermögensverwaltung* ») ne fait pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». Le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance sus-énoncés. D'une manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat et de vente s'analysent en de simples accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée. Au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion d'un patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert (« *Umschichtung* ») d'éléments

substantiels de sa fortune.[1]

L'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location. Si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles.[2]

Parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances de la cause.

Il résulte des travaux préparatoires concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées* », le même commentaire de l'article 14 précisant encore que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale* [...] *d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* ».[3]

En l'espèce, il se dégage des éléments d'appréciation soumis au tribunal par le délégué du gouvernement et non autrement contestés par le demandeur, que ce dernier a vendu au cours de l'année 2005 quatre immeubles et qu'il en a vendu la même année cinq autres qu'il détenait en copropriété. Par ailleurs, force encore au tribunal de constater que cette activité a perduré au cours de l'année 2006. En effet, ils ont vendu quatre immeubles en 2006 et cinq autres que Monsieur ... détenait en copropriété.

Il ressort encore des explications du délégué du gouvernement que les périodes entre l'achat et la vente de ces immeubles sont toutes inférieures à dix ans, plusieurs ont été vendu la même année de leur acquisition. Ainsi, la brièveté de la durée de détention des immeubles en cause se trouve en parfaite logique avec plusieurs clauses de revente que le demandeur a fait insérer dans les actes de vente y relatifs, dans la mesure où il paraît difficilement concevable qu'un acquéreur soit disposé à payer les droits d'enregistrements dus en cas d'acquisition en vue de la revente[4], plus élevés que les droits d'enregistrements dus en cas

---

[1] cf. TA 10 septembre 2008, n° 23434 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 8 et les références y citées

[2] Cf. TA 4 janvier 2010, n°s 25664 et 25666 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 89 et les références y citées

[3] Cf. Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. n° 571, commentaire des articles, p. 18

[4] 7,2% (art.XII de la loi du 28 décembre 1976 relative aux ventes d'immeubles à construire et à l'obligation de garantie en raison de vices de construction)

d'acquisition ordinaire sans clause de revente[5], si telle n'était pas son intention réelle.

Par ailleurs, selon le *Bundesfinanzhof* allemand, c'est essentiellement le nombre des acquisitions d'immeubles ou de constructions, ainsi que le fait qu'elles soient rapidement suivies de leur revente, qui est déterminant pour distinguer la gestion d'un patrimoine privé d'une entreprise commerciale (BHF, arrêt du 22 mars 1990, BStBI 1990, Il, 637, 638), la vente rapide des objets, (« *enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf von Wohnungen* ») étant définie, par une jurisprudence constante du *Bundesfinanzhof*, comme une revente dans un délai maximal de cinq ans à partir de l'acquisition de l'objet en question : « *Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung und der Veräusserung (...), so liegt nach der Rechtsprechung des BFH regelmässig ein Gewerbebetrieb vor ; ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung und dem Verkauf der Wohnungen nicht mehr als fünf Jahre beträgt* ».

Ainsi, pour ce qui est plus particulièrement de la vente litigieuse, force est au tribunal de constater que l'acte de vente afférent stipule bien une clause de revente, de sorte qu'à défaut d'explications circonstanciées, pièces probantes à l'appui, l'allégation du demandeur qu'il aurait acquis cet immeuble afin de le transformer et de le louer laisse d'être prouvée, étant entendu qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives : « […] *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.* »

Au vu de ces considérations, le tribunal est amené à retenir que s'il est certes exact que les éléments de fait lui soumis de part et d'autre sont de nature à conclure que le demandeur a acquis un grand nombre d'immeubles dans un but de la gestion de son patrimoine privé, il n'en demeure pas moins le nombre élevé d'immeubles vendus en 2005 ainsi que la courte durée de détention de plusieurs de ces immeubles, met en évidence qu'il a été moins motivée par la volonté de rechercher une conservation et une jouissance à long terme de ces propriétés immobilières acquises notamment par leur mise en location, mais plutôt par la volonté de valoriser rapidement leur patrimoine moyennant des remises en vente lucratives, caractéristique essentielle d'un esprit de lucre et d'une entreprise commerciale.

Ainsi, pour ce qui est plus particulièrement de la vente litigieuse, force est au tribunal de constater que l'acte de vente afférent stipule bien une clause de revente, de sorte qu'à défaut d'explications circonstanciées, pièces probantes à l'appui, l'allégation du demandeur qu'il aurait acquis cet immeuble afin de le transformer et de le louer laisse d'être prouvée, étant entendu qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives : « […] *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.* »

En ce qui concerne le critère de la participation à la vie économique, il y a lieu de souligner que ce critère implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens

---

[5] 6% (art. 37, § IX, n°2, de la loi du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc., telle que complétée)

pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées.[6]

En l'espèce, force est de constater qu'à travers le nombre élevé d'opérations d'aliénation d'immeubles, le demandeur a participé à la vie économique générale, et a ainsi, du moins en partie, participé de la sorte à l'échange général des biens et prestations, de manière perceptible au public.

En ce qui concerne le critère du but de lucre, un tel but est encore avéré, étant donné qu'il est constant en cause que les demandeurs ont réalisé des plus-values pour chaque cession d'immeubles réalisée au cours de l'année 2005.

Quant au critère de l'indépendance, l'activité devant être exercée pour le compte et aux risques et périls du contribuable, cette condition se trouve être vérifiée en l'espèce.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de conclure que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a fait application de l'article 14 LIR en l'espèce et qu'il a retenu un bénéfice commercial du fait de la plus-value réalisée en 2005 sur les ventes des immeubles en question.

Il sui de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 20 novembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

[6] Cf. TA 21 juin 2000, n° 11582 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 84 et les références y citées